

УДК 336.2

Чорна А.М.,

канд. юрид. наук, доцент,
доцент кафедри правового забезпечення господарської
діяльності факультету № 6 Харківського національного
університету внутрішніх справ

**РОЗМЕЖУВАННЯ ПРАВОВІДНОСИН, ЯКІ
ВИНИКАЮТЬ З ПИТАНЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ
СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ
ОПОДАТКУВАННЯ**

У статті на основі наукових позицій вчених, а також
нормативно-правових актів визначено яким чином

розмежовуються правовідносини, що виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. Відзначено, що правовідносини у сфері оподаткування в основному носять майновий характер і безпосередньо пов'язані зі здійсненням податкових платежів зобов'язаними особами.

Ключові слова: правовідносини, розмежування правовідносин, суб'єкт підприємницької діяльності, сфера оподаткування.

В статье на основе научных позиций ученых, а также нормативно-правовых актов определено каким образом разграничиваются правоотношения, возникающие по вопросам обеспечения прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налогообложения. Отмечено, что правоотношения в сфере налогообложения в основном носят имущественный характер и напрямую связаны с осуществлением налоговых платежей обязанными лицами.

Ключевые слова: правоотношения, разграничения правоотношений, субъект предпринимательской деятельности, сфера налогообложения.

On the basis of scientifically scientists and regulations defined delineating how the legal relations arising on the rights of entrepreneurs in the field of taxation. It is noted that the legal taxation mainly of material nature and are directly attributable tax payments obligated persons.

Keywords: relationship, separation relationships, businesses, the scope of taxation.

Постановка проблеми. Перехід України до ринкових відносин, який, відбувається й по теперішній час, сприяє становленню і розвитку підприємницької діяльності. Цей процес вимагає створення економіки, яка послідовно інтегрується в систему світових господарських зв'язків. Здійснення такого процесу неможливе без створення ефективної системи правового регулювання системи оподаткування, що дозволила б вільно, а головне ефективно розвиватись суб'єктам

підприємницької діяльності [1]. Однак, на сьогоднішній день підприємець, незважаючи на численність нормативних актів, які повинні були б регулювати цей вид діяльності, знаходяться у вельми складному становищі. Вимагають вирішення безліч проблем, що перешкоджають ефективному здійсненню підприємницької діяльності. Досліджуючи проблему забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування необхідно приділити увагу розмежуванню правовідносин у цій сфері.

Аналіз дослідження даної проблеми. Деякі аспекти правовідносин, які виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності розробляли такі науковці як: В.Б. Авер'янов, Ю.П. Битяк, О.М. Бандурка, Д.М. Бахрах, А.Б. Агапов, Р.Ф. Васильєв, І.П. Голосніченко, Є.В. Додін, В.М. Гаращук, О.Ф. Андрійко, С.В. Ківалов, В.Н. Дубовицький, Л.В. Коваль, Ю.М. Козлов, А.Т. Комзюк, Д.В. Приймаченко, І.В. Оприп'іко, В.Г. Перепелюк. Проте недостатньо уваги серед науковців приділялось саме розмежуванню правовідносин в зазначеній сфері діяльності.

Тому **метою статті є:** дослідити, яким розмежовуються правовідносини, що виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Податкові правовідносини є різновидом фінансових правових відносин, урегульованих фінансово-правовими нормами, тому для встановлення особливостей податкових правовідносин необхідно визначити зміст фінансових правовідносин. М.В. Карасьова зазначає, що фінансові правовідносини – це суспільні відносини, засновані на фінансово-правовій нормі, по суті є економічними відносинами, що виникають у сфері фінансової діяльності держави і муніципальних утворень і мають владно-майновий характер та виражають публічні інтереси [2, с.112]. В свою чергу Ю.А. Крохіна визначає фінансові правовідносини як економіко-правові суспільні відносини, врегульовані нормами фінансового права, які мають владно-майновий характер і виражають публічні інтереси [3, с. 109]

Отже, характерною ознакою податкових правовідносин, як складової фінансових, є те, що вони виникають у процесі

фінансової діяльності держави. У фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, пов'язаних з мобілізацією, розподілом і використанням коштів державою та її органами, а також органами місцевого самоврядування з метою забезпечення виконання завдань, які стоять перед ними на конкретному відрізку часу. Водночас податкові правові відносини відрізняються від інших фінансових правовідносин характерними властивостями структурних елементів, а саме: своєрідністю суб'єктів, об'єкта та змісту, який становлять права, обов'язки та поведінка суб'єктів цих відносин, що виражається в їх діях (бездіяльності) [4, с. 10].

У своїх наукових дослідженнях В.І. Гурєєв зазначає, що податкові правовідносини – це суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, тобто це відносини між державними фінансовими (податковими) органами і фізичними та юридичними особами з приводу обов'язкових платежів у бюджети всіх рівнів [5; 6, с. 27]. У дисертаційному дослідженні М.О. Перепелиця вказує, що податкові правовідносини – це публічні відносини, які відрізняються імперативністю їх регулювання. За цих умов держава наділяє відповідні компетентні органи, що здійснюють керування та контроль за оподаткуванням, встановлює перелік обов'язків і прав платників податків [7, с. 18]. Розглядаючи дане питання автор приділяє значну увагу суб'єктам та об'єктам правових відносин. Вчений відзначає, що суб'єкт податкових правовідносин – це їх реальний учасник, поведінка якого регулюється нормами податкового права і який є носієм податкових обов'язків і прав і реалізує їх; тобто суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність [1, с.57]. Виділяють три групи суб'єктів: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові органи та платників податків. Деякі вчені до суб'єктів податкових відносин відносять також і кредитно-фінансові установи, через які здійснюються платежі з перерахування податків до бюджетів відповідних рівнів [8, с.14]. Права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин характеризують їх юридичний зміст. Права й обов'язки суб'єктів залежать від

типу правовідносин, особливостей механізму регулювання. Велика частина податкових правовідносин — це регулятивні правовідносини, завдяки яким закріплюються і розвиваються фінансові відносини за участю держави. Але при фінансово-правовому регулюванні необхідно використовувати й методи державного примусу [9]. Таким чином, суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами права і яка може виступати учасником податкових правовідносин і є носієм суб'єктивних прав і обов'язків.

Отже, з вище наведених визначень можна сказати, що у науковій літературі поняття «податкових правовідносин» має різне тлумачення. Перша група авторів на чолі з Д.В. Вінницьким та І.І. Кучеровим визначають податкові правовідносини як різновид фінансово-правових відносин, врегульованих нормами податкового права, а також виділяє основні податкові правовідносини та похідні від них [10]. До основних податкових правовідносин перший відносить відносини щодо встановлення і стягнення податків і зборів. До похідних податкових правовідносин відносять: відносини по введенню податків і зборів; відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю; відносини, що виникають у процесі оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб; відносини, що виникають у процесі притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [10]. Інші — розглядають податкові правовідносини як «суспільні відносини щодо розподілу тягара публічних видатків серед членів суспільства, засновані на принципах рівності, загальності, економічної обґрунтованості (пропорційності), що мають організаційно-майновий характер, здатні існувати тільки в правовій формі що складаються між суб'єктами, з владними повноваженнями (публічними суб'єктами) і такими, що не володіють цими повноваженнями» [11].

Таким чином, податкові правовідносини — суспільні відносини, що виникають і відбуваються у сфері оподаткування та виражаються в наявності у їх суб'єктів взаємних прав та обов'язків визначених податковим законодавством. Для

розгляду питання розмежування правовідносин, які виникають у сфері оподаткування важливим моментом є визначення об'єктів та суб'єктів цих правовідносин.

Наступним важливим моментом у контексті нашого дослідження є розмежування правовідносин у сфері оподаткування. Враховуючи їх багатогранність, пропонуємо класифікувати наступним чином [12]. По-перше, вважаємо доцільним розділити правові відносини за характером їх змісту на: регулятивні та охоронні.

Регулятивні правовідносини виникають та відбуваються в результаті правомірної поведінки суб'єктів правовідносин, тобто такої що не виходить за встановлені законом межі. Вони характеризують звичайні, нормальні правові зв'язки між суб'єктами, які С.С. Алексєєв називає правовстановчими. Будь-яке громадянське суспільство зацікавлене у виникненні та розвитку регулятивних правовідносин. Своєчасне, безперешкодне і належне їх здійснення - свідчення практичного втілення в життя вимог права [12]. Цим же досягається підвищення ефективності його впливу на розвиток суспільних відносин. Наявність регулятивних правовідносин свідчить також про те, що в державі є можливості для здійснення громадянами своїх прав і обов'язків добровільно, без примусу [13, с. 203].

Що ж стосується регулятивних правовідносин у сфері оподаткування, то слід зауважити, що у рамках регулятивних податкових правовідносин при впливі на поведінку учасників не виникають нові права й обов'язки, і не з'являються передумови виникнення охоронних податкових правовідносин. Реалізація регулятивних податкових правовідносин має процедурний характер, деталізуючи реалізацію прав і обов'язків суб'єктів, спрямованих на здійснення саме регулятивного податкового правовідношення, а не охоронного [14].

Процедурний характер подібних відносин визначається ще й тим, що вплив на поведінку учасників даних правовідносин не припускає наявності юридичних фактів, що обумовлюють виникнення охоронних правовідносин. Вплив на поведінку суб'єктів у рамках охоронних податкових правовідносин припускає безумовне установлення наявності відповідних

юридичних фактів як підстави правопорушення [15]. Регулятивні процедури (включають як процедури, що регулюють порядок реалізації податкового обов'язку в режимі своєчасного й точного виконання приписів податково-правових норм суб'єктами податкових правовідносин, так і процедури узгодження й вирішення податкових спорів). До різновиду регулятивних процедур логічно віднести й процедури судового вирішення податкових спорів (представляють порядок вирішення податкових спорів судовими органами — насамперед спеціалізованими адміністративними судами, й реалізуються в адміністративно-процесуальних формах). Даний вид процедур регулюється Кодексом про адміністративне судочинство України і не містить принципових особливостей, виходячи зі специфіки оподаткування. Податкові спори вирішуються в загальному порядку адміністративного судочинства для спорів за участю суб'єкта владних повноважень [15].

В свою чергу охоронні правовідносини діють на основі охоронних норм і правопорушень. Вони пов'язані з виникненням і реалізацією юридичної відповідальності, передбаченої в санкції охоронної норми. Специфіка охоронних правовідносин полягає в особливій спрямованості (охорона інтересів суспільства, держави чи громадян), своєрідності їх вольового характеру (вплив на волю правопорушника), суб'єктного складу (управоважений і зобов'язаний, потерпіла і винна сторони). Незважаючи на те що охоронні правовідносини виникають внаслідок правопорушення, вони служать зміцненню правопорядку, оскільки усувають суперечності, що виникають між вимогами норми права і поведінкою правопорушника, відновлюють порушену справедливість, сприяють задоволенню порушеного права чи інтересу [16, с. 98].

В контексті податкових правовідносин концептуальне положення теорії охоронних правовідносин полягає в тому, що захист порушених суб'єктивних прав та законних інтересів, а також реалізація заходів юридичної відповідальності відбуваються в рамках нових, не існуючих до порушення права, охоронних правовідносин [17, с. 7-9].

Захист підприємців від втручання в їх діяльність державних органів має конституційну основу, що відповідно до

ч. 5 ст. 55 Конституції України [18], кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань. Ініціювання правового спору (оскарження) є лише одним із можливих шляхів такого захисту [18]. Правовий спір можна визначити як матеріальні охоронні правовідносини, що виникають між суб'єктами правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та обов'язків та/або законності правових актів суб'єктів владних повноважень, які вирішуються у передбаченому законом порядку [19]. Саме такий методологічний підхід до визначення правового спору буде застосовуватися нами при дослідженні сутності податкового спору.

Захистити свої права і свободи можна не тільки за допомогою правового спору. Наприклад, направлення скарг на дії посадовців податкової служби на адресу, наприклад, Президента України, Кабінету Міністрів України, Служби безпеки України ще не утворює правового спору. Хоча юридичний конфлікт і існує, форму правового спору він приймає лише після належного звернення.

Одним з важливих і поширених засобів захисту прав суб'єктів підприємницької діяльності є визнання судом виданого державним або іншим органом незаконного акта недійсним (повністю або в частині). У ч. 4 ст. 15 Закону України «Про підприємництво» зазначено, що у разі видання державним чи іншим органом акта, який не відповідає його компетенції або вимогам законодавства, підприємець має право звернутися до суду із заявою про визнання такого акта недійсним [20]. Таким чином, засобами захисту прав суб'єктів підприємницької діяльності від незаконних актів державних органів, їх втручання в господарську діяльність підприємців є: визнання недійсними (повністю або в частині) актів державних та інших органів, що не відповідають законодавству і порушують охоронювані законом права та інтереси суб'єктів підприємницької діяльності; повернення з бюджету грошових коштів, безпідставно списаних у вигляді економічних (фінансових) санкцій або з інших підстав державними органами в безспірному порядку; відшкодування

збитків, заподіяних підприємцям неправомірними актами державних органів [21].

Розглядаючи питання розмежування правовідносин не слід забувати, що до відповідальності можуть бути притягнені не лише податкові органи, а й власне суб'єкти підприємницької діяльності. Тому важливим моментом для розкриття питання охоронних правовідносин є також розгляд застосування та розміру фінансової відповідальності за податкові правопорушення, які визначаються Податковим кодексом України, не впливають на фінансові санкції, які можуть бути застосовані як покарання за адміністративний проступок чи кримінальний злочин, визначені відповідними кодексами України [22, с. 217].

Таким чином охоронні правовідносини надають можливість суб'єктам податкових правовідносин відстоювати і захищати свої права перед органами виконавчої влади, досягати законної справедливості у тих чи інших спірних моментах. Але з іншого боку вони забезпечують захист інтересів держави у разі порушення податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності.

Наступною класифікаційною ознакою, за якою слід розділяти правовідносини залежить від ступеня визначеності сторін: відносні та абсолютні.

Відносними називаються цивільні правовідносини, в яких уповноваженій особі (особам) протистоїть особа, що наділена певними повноваженнями (особи). Коло відносних правовідносин вельми широке. Воно включає зобов'язальні правовідносини, а також правовідносини, що виникають в результаті передачі у користування творів, винаходів; правовідносини з реалізації заходів цивільно-правового захисту і т. п. [23]. Що ж стосується абсолютних правовідносин, то такими називаються правовідносини, в яких уповноваженій особі протистоїть велика кількість пасивно зобов'язаних суб'єктів. Як типовий приклад абсолютного правовідносини призводять зазвичай правовідносини власності [24]. Основною відмінністю між відносними і абсолютними правовідносинами можна вважати те, що у разі порушення абсолютного права, відповідальність настає для будь-якого порушника даних

відносин, а в разі порушення відносного права відповідальність у строгому порядку передбачена для конкретної особи, яка зобов'язана задовольнити всі інтереси уповноваженої особи [25].

У контексті нашого питання на думку В.С. Білих податкові правовідносини також слід поділяти на абсолютні та відносні. «Відносні правовідносини (двосторонньо індивідуалізовані) – це такі правовідносини, в яких уповноваженій особі протистоїть не всякий, а цілком певний суб'єкт, який повинен здійснювати або не здійснювати певні дії» [26]. Основна маса податкових правовідносин - це відносні правовідносини. До таких належать правовідносини по сплаті до бюджету та державних позабюджетних фондів податків і неподаткових платежів, правовідносини з податкового контролю, з отримання податкового кредиту, інвестиційного податкового кредиту і т.д. У більшості випадків у відносних податкових правовідносинах власник права має право вимоги, якому кореспондує обов'язок конкретного суб'єкта [27, с. 117].

Останні види правовідносин пропонуємо розділити за характером обов'язку правовідносини: активні та пасивні. Правовідносини активного типу передбачають вчинення певних позитивних активних дій (передача майна, плата за користування житлом, дача показань свідками і т.д.). У правовідносинах пасивного типу зміст обов'язків полягає в утриманні від певних дій (не порушувати права власника, автора, таємницю листування і т.д.). Інтереси уповноваженої особи у зазначених правовідносинах здійснюються в активних діях самого уповноваженого. У правовідносинах активного типу виражається динамічна функція права, а в правовідносинах пасивного типу - статична функція права [24, с. 140].

В свою чергу податкові правовідносини також можна поділити за вищезазначеним критерієм. До регулятивних податкових правовідносин активного типу належать такі: по сплаті до бюджету та позабюджетних фондів податків і зборів; з надання додаткових відстрочок, розстрочок, податкового кредиту, інвестиційного податкового кредиту тощо. Регулятивні правовідносини пасивного типу складаються на основі норм, що уповноважують чи забороняють (які розглядають у єдності) і

характеризуються тим, що активний центр правовідносини знаходиться у суб'єктивному праві [28].

Висновки. Таким чином, податкові правовідносини є різновидом суспільних правовідносин, які мають певні специфічні особливості. Вони в основному носять майновий характер і безпосередньо пов'язані зі здійсненням податкових платежів зобов'язаними особами, такі відносини не можуть існувати без належного управлінського впливу з боку держави. Розмежування правовідносин, які виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування відбувається таким самим чином як і в інших суспільних відносинах. Податкові правовідносини можна класифікувати за різними підставами, але найбільш змістовно їх можна поділити на регулятивні та охоронні. Регулятивні правовідносини забезпечують упорядкування діяльності у сфері оподаткування. Охоронні правовідносини виникають у зв'язку з порушенням податкової норми на основі санкції такої норми. Справедливо при цьому зауважити, що більшість податкових правовідносин мають регулятивний характер.

Література:

1. Перепелица М. А. Место плательщика налогов и сборов в системе субъектов налоговых правоотношений и его правовая природа // Проблемы законности: Республик. міжвід. зб. – Х., 1999. – Вип. 39. – С. 56-61.
2. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебн. – М.: Юристъ, 1999. – 256 с.
3. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. Ю. А. Крохина. - М : Норма. 2008. - С. 109.
4. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с
5. Гуреев В. И. Налоговое право. – М., 1995.
6. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Куций Олександр Артемович ; Одеська національна юридична академія. – О., 2004. 192 с.

7. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / М. О. Перепелиця. – Х., 2002. – 181 с.

8. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.

9. Трипольська М. І. Поняття фінансово-правової відповідальності / М. І. Трипольська // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2010. – № 3. – С. 84–92.

10. Винницький Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2003

11. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2001

12. Алексеев С.С. Общая теория теории социалистического права: Курс лекций. — Свердловск, 1964. Вып. 2.

13. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. С. 505.

14. Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории / В. М. Протасов. – М. : Юрид. лит., 1991.

15. Кучерявенко М.П. До питання про систему фінансового права // Право України . – 2003. - №4. – С. 33-37.

16. Кожевников С.Г. Правоотношения, возникающие в связи с применением советского права. — Свердловск, 1974. С. 98.

17. Бутнев В. В. Несколько замечаний к дискуссии о теории охранительных правоотношений // Вопросы теории охранительных правоотношений : материалы науч. конф. / ред кол.: В. В. Бутнев, И. М. Зайцев, Е. А. Крашенинников ; отв. ред. В. Н. Протасов. — Ярославль : Изд-во Ярослав, ун-та, 1991. — С. 7-10

18. Конституція України : прийнята Верховною Радою України 28 черв. 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

19. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 193 с.

20. Закон України «Про підприємництво» від 07 лютого 1991 р. [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-12>

21. Саниахметова Н.А.. Підприємницьке право в питаннях і відповідях. Учебний посібник. Харків "Одіссей" 2000,

22. Муконін О. В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні / О. В. Муконін // Університетські наукові записки. – 2005. – № 3 (15). – С. 216–220.

23. Процевский А. И. Метод правового регулирования трудовых отношений / А. И. Процевский. - М. : Юридическая литература, 1972. – 288 с.

24. Кожевников С.Г. Правоотношения, возникающие в связи с применением советского права. — Свердловск, 1974. С. 98.

25. Комаров С, Малько А. Теория государства и права. Учебно-методическое пособие. М., 1999.

26. Білих В.С., Вінницький Д.В. Податкове право Росії. - М., 2004. - 320 с.

27. Брюммерхофф Дітер. Теорія державних фінансів / Під загальною ред. А.Л. Кудріна, В.Д. Дзгоева. - Владикавказ: Піонер-Прес, 2001. -286с.

28. Алексєєв С.С. Загальна теорія права. - М.: Юридична література, 1982. – 382 с.